



Estado do Rio Grande do Sul
Procuradoria-Geral do Estado

ISSN 2237-969X

ESTUDOS DE DIREITO PGE RS

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

LUÍS CARLOS MARTINS ALVES JR.

PALESTRA
v. 3, n. 6
jan./mar. 2014

6

PGE-RS
Procuradoria-Geral do Estado do RS

ESTUDOS DE DIREITO PGE RS

Garantias e privilégios do crédito tributário

LUÍS CARLOS MARTINS ALVES JR.

Publicação da Procuradoria de Informação, Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

Estado do Rio Grande do Sul

EDPGERS	Porto Alegre	v. 3	n. 6	p. 1-43	jan./mar. 2014
---------	--------------	------	------	---------	----------------

Estudos de Direito PGE RS / Procuradoria-Geral do
Estado do Rio Grande do Sul. – Vol. 1, n. 1
(2012) - . - Porto Alegre : PGE, 2012-
v.; 21 cm.

Trimestral. A partir do v.2, n.4, jul./set. 2013.

Catálogo na publicação: Biblioteca da PGE/PIDAP

Todos os direitos são reservados. Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida desde que citada a fonte, sendo proibida as reproduções para fins comerciais.

EQUIPE TÉCNICA

Execução, revisão e distribuição: Maria Carla Ferreira Garcia, Bibliotecária CRB10/1343
Capa: Vanessa Gasperin Carini

Procuradoria-Geral do Estado do RS Procuradoria de Informação, Documentação e Aperfeiçoamento Profissional

Av. Borges de Medeiros, 1555 – 16. Andar
90110-901 Porto Alegre/RS
Fone/Fax: (51) 32881656 – 32881652
E-mail: conselho-editorial@pge.rs.gov.br
Site: <http://www.pge.rs.gov.br>

TARSO FERNANDO HERZ GENRO
Governador do Estado

BETO GRILL
Vice-Governador do Estado

CARLOS HENRIQUE KAIPPER
Procurador-Geral do Estado

ROSELAINÉ ROCKENBACH
Procuradora-Geral Adjunta para Assuntos Administrativos

BRUNO DE CASTRO WINKLER
Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Jurídicos

PAULO ROBERTO BASSO
Procurador-Geral Adjunto para Assuntos Institucionais

LUIS CARLOS KOTHE HAGEMANN
Corregedor-Geral da PGE

ERNESTO JOSÉ TONIOLO
**Coordenador da Procuradoria de Informação,
Documentação e Aperfeiçoamento Profissional**

SUMÁRIO

Apresentação 07

Garantias e privilégios do crédito tributário

Luís Carlos Martins Alves Jr...... 09

APRESENTAÇÃO

É com muita honra que recebi da Procuradoria de Informação, Documentação e Aperfeiçoamento Profissional (PIDAP) o convite para apresentar o texto que ora vem a público por um já consagrado periódico editado pela Procuradoria-Geral do Estado do RS (PGE-RS), a *Revista Estudos de Direito PGE-RS*. Trata-se, aqui, de transcrição da prestigiada conferência de abertura do Primeiro Encontro Nacional de Procuradorias Fiscais, ocorrido em Porto Alegre, entre os dias 10 e 12 de abril de 2013. O conferencista foi o eminente Procurador da Fazenda Nacional e Professor Luís Carlos Martins Alves Jr., de quem tive a grata satisfação de ter sido aluno, na oportunidade em que cursei o mestrado em Direito do programa de pós-graduação *stricto sensu* do Centro Universitário de Brasília.

O Professor Luís Carlos é um jurista brilhante e, sem dúvida, um humanista. Alia, pois, um forte ideal ético a sua imensa capacidade intelectual. Pessoa excepcional e, portanto, capaz de produzir coisas excepcionais. O leitor verá, a partir do texto apresentado neste volume da *Revista*, que os elogios não são exagerados. O Professor soube explorar, dentro dos limites próprios a uma conferência, os pontos mais sensíveis e importantes da temática abordada, as *Garantias e Privilégios do Crédito Tributário*. Há a tomada de posições polêmicas, o que vai ao encontro da linha editorial da *Revista Estudos de Direito PGE-RS*, que tem como escopo fomentar o debate e a capacidade de crítica sobre os textos que oferece ao público interessado.

Só me resta saudar a iniciativa da PIDAP no sentido de publicar a conferência, além – é claro – de agradecer ao Professor Luís Carlos Martins Alves Jr pela gentil autorização que nos concedeu para *espraiarmos* (como gosta de dizer o gaúcho) a sua fala para além destes pampas. Ganhamos todos: procuradores, professores, estudantes e juristas em geral.

Uma boa leitura!

Guilherme Valle Brum,

Procurador do Estado do Rio Grande do Sul.

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO¹

Luís Carlos Martins Alves Jr.²

Em honra à memória das 241 pessoas que tragicamente faleceram em Santa Maria – RS e em homenagem às 123, que nada obstante feridas, felizmente sobreviveram.

Senhoras e Senhores,

1. Todos conhecemos a clássica obra “O Mercador de Veneza”, de William Shakespeare.³

2. Nessa obra, o mercador e cristão Antônio empenha uma libra de sua carne, como cláusula penal, na hipótese de não cumprimento do contrato que assinara e se comprometera junto ao judeu Shylock.

3. O contrato é assinado em Veneza, onde deverá ser executada essa aludida cláusula penal, tendo em vista o descumprimento da promessa contratual avençada.

4. O próprio Antônio, às vésperas da execução da citada cláusula penal, compreendia que o Doge (chefe político) da República de Veneza não poderia deixar de atender à reivindicação do judeu Shylock e deveria permitir o integral cumprimento do contrato.

5. É que, se acaso o Doge não garantisse a fiel execução do contrato e de sua respectiva cláusula penal, a justiça do Estado ficaria

¹ Texto de conferência proferida no Encontro Nacional de Procuradorias Fiscais, na cidade de Porto Alegre – RS, em 10.4.2013, no auditório da AJURIS. Evento realizado pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado - ANAPE, Associação dos Procuradores do Estado do Rio Grande do Sul – APERGS e Escola Superior da Advocacia Pública - ESAPERGS, entre os dias 10 e 12 de abril de 2013.

² Bacharel em Direito, Universidade Federal do Piauí; Doutor em Direito Constitucional, Universidade Federal de Minas Gerais; Professor de Direito Constitucional, Centro Universitário de Brasília e Centro Universitário de Anápolis; Procurador da Fazenda Nacional perante o Supremo Tribunal Federal; Advogado público federal inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, seccional do Distrito Federal.

³ SHAKESPEARE, William. *O mercador de Veneza (1596)*. Tradução de F. Carlos de Almeida Cunha Medeiros e Oscar Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

comprometida e Veneza deixaria de ser um local seguro para os negócios, uma vez que os contratos não seriam mais protegidos pelas leis nem pelos juízes.

6. Nessa peça teatral, em Veneza, contrato assinado era contrato cumprido.

7. Todos sabemos o resultado do julgamento acerca do cumprimento dessa mencionada “cláusula penal”: se o judeu exercesse o seu direito de execução sofreria pena de morte e teria o seu patrimônio confiscado pela República, pois, segundo as leis venezianas, estava impedido de derramar uma gota de sangue cristão.

8. Pois bem, se na Veneza shakespeariana o crédito era sagrado, em nosso País ele é profano.

9. Esse caráter profano do crédito, especialmente do tributário, se torna mais evidente a partir das Sagradas Escrituras, pois os “publicanos - cobradores de impostos” estavam, segundo os padrões religiosos da época da anunciação evangélica, no rol dos grandes pecadores.⁴

10. A imagem histórica dos “cobradores de impostos” não é das mais atrativas. Todavia, como ensinava Aliomar Baleeiro⁵, onde se ergue o poder do Estado se projeta a sombra do poder de tributar.

11. Conquanto seja o poder de tributar uma decorrência do poder do Estado, todos sabemos das imensas dificuldades que os Fiscos, ou federal ou estaduais ou municipais, sofrem na recuperação dos seus créditos.

12. Ocorre que o crédito tributário, apesar de todas as suas garantias e privilégios legais⁶, sofre do mesmo mal que acomete o crédito em geral neste País: **a dificuldade em ser recuperado.**

⁴ Bíblia Sagrada. Novo Testamento. Mateus, capítulo 21, versículo 31; Lucas, capítulo 19, versículos 1-9.

⁵ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25.10.1966. Código Tributário Nacional, Capítulo VI – Garantias e Privilégios do Crédito Tributário, arts. 183 a 193.

13. Com efeito, o IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada⁷, em pesquisa realizada entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, divulgada em janeiro de 2012, revelou que somente 2,8% das execuções fiscais federais resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito.

14. Do total de processos, em apenas 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto que a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos.

15. Nessa aludida pesquisa, o IPEA, por meio de entrevistas junto aos órgãos do Judiciário, percebeu a pouca efetividade dos leilões, dada a sua burocrática complexidade, de modo que muitas das varas federais implantadas nos últimos 5 (cinco) anos anteriores a essa pesquisa jamais realizaram qualquer pregão.

16. O IPEA revelou que, em decorrência das execuções fiscais, 25,8% implicam no pagamento integral da dívida, mas em 36,8% ocorrem a extinção pelo reconhecimento de decadência ou de prescrição, 18,8% decorrem do cancelamento da inscrição do débito e 13% de sua remissão.

17. Segundo o IPEA, em regra as execuções fiscais ou fracassam absolutamente ou recuperam integralmente o débito. O IPEA revelou que a taxa de êxito do executado, via embargos ou exceção de pré-executividade, chega a 22,5%.

18. Daí porque o IPEA ter indicado que não vale a pena, no aspecto estritamente econômico, ajuizar execuções fiscais abaixo de R\$20.000,00 (vinte mil reais).

19. Todavia, continuou o IPEA, essa implantação de novo piso mínimo deveria vir acompanhada de implementação de medidas de redução do risco moral (*moral hazard*) associado ao não pagamento de tributos.

⁷ BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicados do IPEA n. 127. Brasília, 2012. Acesso: www.ipea.gov.br.

20. Neste nosso complexo Brasil as Leis, os Contratos, as Sentenças ou os Decretos não são “levados muito a sério”, tampouco se pode falar em um “império do direito”.

21. “Império do Direito” e “Levando os Direitos a sério”, como todos sabemos, são algumas expressões que se tornaram famosas graças ao magistério doutrinário do “jusidealista” Ronald Dworkin.⁸

22. Neste gigantesco País, é difícil o respeito às leis, visto que não são poucos os refratários ao cumprimento de suas obrigações e deveres. É traço atávico dos brasileiros.⁹

23. E essa tradição de desobediência não se restringe apenas ao campo fiscal. Tomemos, à guisa de exemplo, o que sucede em relação às regras de trânsito, especialmente nas grandes cidades brasileiras.

24. Infelizmente nas nossas metrópoles, onde deveria reinar a urbana civilidade, vivenciamos uma verdadeira selvageria e irracionalidade caótica no trânsito, pois não são poucos os que desrespeitam os mais mezinhos padrões de convivência.

25. A razão dessa situação caótica não está na ausência de leis ou regulamentos, mas de educação cívica das pessoas e de incompetência dos Poderes estatais.

26. Ou a lei deve valer para todos, ou não vale para ninguém. No Brasil, infelizmente, para não poucos, especialmente para os poderosos, as leis somente servem se lhes servirem.¹⁰ Ora, a civilidade de um povo se mede também pelo respeito e obediência às leis e instituições.

⁸ Ronald Dworkin, um dos maiores jusfilósofos de todos os tempos, recentemente falecido (14.2.2013), autor de importantes livros: *The Philosofal os Law, Taking Rights Seriously, Law's Empire, A Matter of Principle, Life's Dominion, Sovereign Virtue, Is Democracy Possible Here?, Freedom's Law, Justice in Robes, A Badly Flawed Election: Debating Bush v. Gore, The Supreme Court Phalanx, Justice for Hedgehogs e Reason and Imagination: The Selected Correspondence of Learned Hand*. Quase todos esses livros estão disponíveis em traduções para o português.

⁹ BUARQUE DE HOLANDA, Sérgio. *Raízes do Brasil*. 26ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. *O homem cordial é o sujeito que não tem por hábito o respeito às normas e às instituições*.

¹⁰ “Ou restaura-se a moralidade ou locupletemo-nos todos”. Frase de Stanislaw Ponte Preta, pseudônimo de Sérgio Porto. PONTE PRETA, Stanislaw. *O melhor de Stanislaw Ponte Preta*. São Paulo: José Olympio, 2011.

27. Essa combinação é explosiva: falta de ética das pessoas aliada à falta de responsabilidade dos agentes estatais. Eis umas das causas de nossos problemas de convivência social e de desobediência aos mandamentos normativos que devem regular a vida coletiva de modo civilizado e humanizado. Onde o Estado é omissos tende a explodir a violência do mais “poderoso” sobre o “comum”.

28. Volto ao direito tributário. Essa lamentável tradição brasileira de não cumprimento das leis e de costumeiro desrespeito ao Direito deita suas raízes no período colonial.¹¹

29. A partir daquele cenário social e político, deixar de recolher os tributos à Coroa lusitana significava um ato de desobediência civil e de insubmissão ao poderio português.

30. Assim, enquanto o Brasil esteve sob o domínio de Portugal, o não pagamento de impostos poderia ter um sentido “político”.

31. Tenha-se que com a chegada da real família portuguesa, instalando no Brasil a sede do império lusitano, tem início uma nova fase na tributação brasileira.

32. Todavia, foi mantido o eixo de uma pesada carga fiscal, decorrência de um culto exagerado que se presta ao Estado, como assinala Arnaldo Godoy¹².

33. Na longa experiência brasileira, o Estado tem sido maior e mais importante que a sociedade.

34. Pois bem, se houve momentos em nossa história que o não pagamento de tributos poderia ser justificado como ato legítimo em oposição

¹¹ FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001, pp. 163-275.

¹² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História da tributação no período joanino (1808-1821)*. Brasília: ESAF, 2008, p. 147.

a um Estado ilegítimo, a partir de 5.10.1988, com o pleno restabelecimento das franquias democráticas e com a consolidação do Estado de Direito, esse tipo de postura é moralmente inaceitável e juridicamente inadmissível.

35. Com efeito, desde a promulgação da vigente e reinante Constituição da República, a nenhuma pessoa natural ou jurídica é dado o direito moral e legítimo de não pagar os tributos, salvo se obtiver expressa autorização judicial ou legislativa ou administrativa.

36. Eis a nossa imensa responsabilidade ética como procuradores fiscais.

37. Com esteio no postulado republicano e em homenagem ao princípio da igualdade de todos perante a lei, nós, procuradores fiscais, temos o dever jurídico e moral de cobrarmos todos os tributos que estejam sob nossa responsabilidade.

38. Ninguém tem o direito de não pagar as suas dívidas fiscais. Ninguém tem o direito de não honrar com os seus compromissos tributários. É um dever cívico o pagamento dos seus débitos. É uma obrigação republicana cobrar dos devedores.

39. É um truísmo, mas no Estado Democrático de Direito, todo aquele que não cumpre com o seu dever de cooperação social, dentro de suas capacidades e possibilidades, sobrecarrega os demais.¹³

40. Assim, sempre que algum contribuinte, seja pessoa natural ou jurídica, deixar de pagar os tributos legalmente devidos, ele sobrecarrega com ônus excessivo os que estão honrando com os seus compromissos e deveres fiscais.¹⁴

¹³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução: Almiro Piseta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

¹⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabriz, 2012.

41. Nos regimes políticos democráticos, ninguém tem o direito - jurídico ou moral - de não pagar os tributos devidos, salvo nas situações excepcionais e explicitamente reconhecidas pelo próprio Estado (legislador ou administrador ou julgador).¹⁵

42. E por que no Estado Democrático de Direito o não pagamento de tributos não pode ser visto como um ato legítimo de desobediência civil? A resposta consiste no fato de que a desobediência civil pressupõe que os legítimos canais de manifestação das insatisfações estejam obstruídos.¹⁶

43. Nas democracias os insatisfeitos, incomodados e injustiçados podem mudar a situação dentro de procedimentos legítimos e pacíficos, usando dos instrumentos jurídicos e políticos disponíveis.¹⁷

44. Nas democracias é possível, dentro da lei, mudar o sistema social e político. É possível mudar a própria Lei.¹⁸

45. Nos regimes políticos democráticos, plurais e abertos, como tem sido o brasileiro desde 1988, é possível disputar e ganhar eleições, sejam os partidos da situação sejam os de oposição.

46. Nas sociedades abertas e democráticas, é possível conquistar as mentes e os corações das pessoas, por meio do diálogo, da palavra, do convencimento, da razão e da verdade.¹⁹

47. Na democracia, o indivíduo, ser humano e humanizado, deve ter **vez, voz e voto**.²⁰

¹⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

¹⁶ COSTA, Nelson Nery. *Teoria e realidade da desobediência civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

¹⁷ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia – entre facticidade e validade*. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

¹⁹ POPPER, Karl. *A sociedade aberta e seus inimigos*. Tradução: Milton Amado. São Paulo: Itatiaia, 1987.

²⁰ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Poder municipal – paradigmas para o estado constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

48. No regime de liberdades democráticas, a divergência de opiniões e o dissenso ideológico devem ser seriamente considerados e efetivamente respeitados. As maiorias dominantes não têm o direito de extinguir as minorias.²¹

49. Nessa perspectiva, nos regimes democráticos onde deve reinar o Estado de Direito, não pagar os tributos devidos viola o pacto social fundante da coletividade. É indecente furtar-se, sem justo e válido título, ao cumprimento de seus deveres cívicos e de suas obrigações tributárias.

50. Nas democracias legítimas e nas repúblicas decentes as leis devem ser respeitadas e obedecidas por todos, sejam governantes poderosos ou humildes cidadãos, sejam ricos sejam pobres, homens ou mulheres, brancos ou negros, crentes ou ateus.

51. Ou seja, nos regimes democráticos e republicanos todos, independentemente de suas características, devem pautar suas ações e comportamentos em conformidade com o Direito e com a Justiça. Ninguém deve estar acima das leis.

52. No Brasil republicano e democrático essa é nossa tarefa, enquanto procuradores fiscais: cobrar os tributos devidos, legalmente válidos e moralmente justos.

53. Não sem razão que o recepcionado Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, dispõe que a atividade administrativa fiscal é plenamente vinculada.

54. Ou seja, não depende da vontade ou da discricionariedade ou dos caprichos da autoridade fiscal a cobrança de tributos. É um imperativo legal e moral. Tributo que se deve é tributo que se deve pagar.

²¹ KELSEN, Hans. *A democracia*. Tradução: Ivone Castilho Benedeti e outros. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

55. Mas qual tributo se deve pagar? Como se sabe que se deve pagar um tributo? Quem deve pagar o tributo? Quanto se deve pagar? Quem pode cobrar esse tributo devido? Como deve proceder a administração tributária?

56. As respostas a essas indagações necessitam que visitemos o sentido jurídico e o alcance normativo de “**obrigação tributária**”²², de “**crédito tributário**”²³ e da própria dinâmica da “**administração tributária**”²⁴.

57. Após essas visitas, surpreenderemos o tema específico desta intervenção: **as garantias e os privilégios do crédito tributário.**²⁵

58. Senhoras e senhores, o crédito tributário é o direito que possui a Fazenda Pública de exigir o pagamento de determinado tributo, após o lançamento válido.

59. Nos termos do art. 142, CTN, a constituição do crédito tributário pressupõe o lançamento, que vem a ser *o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

60. Por expressão determinação legal, *a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional* (CTN, art. 142, parágrafo único).

61. Veja-se que a lei determina que somente o lançamento dá azo à Fazenda Pública o direito de cobrar o crédito tributário. Isso não significa que somente se houver o lançamento é que surge o dever de pagar o tributo.

62. Com efeito, a cobrança do crédito tributário requer o prévio lançamento, mas é possível que o sujeito passivo da obrigação tributária

²² CTN, Arts. 113 a 138.

²³ CTN, Arts. 139 a 193.

²⁴ CTN, Arts. 194 a 208.

²⁵ CTN, Arts. 183 a 193.

pague a sua dívida fiscal antes de ocorrido o lançamento administrativo, pela simples existência do fato gerador, como preceitua o art. 150, caput e § 1º, CTN.

63. Nos artigos 113 e 114, CTN, estão enunciados os sentidos normativos de “obrigação tributária” e de “fato gerador”. Esses temas foram objeto de considerações dos maiores nomes do direito tributário nacional, tendo em vista as confusões terminológicas e normativas decorrentes de sua inadequada compreensão e aplicação.

64. Eis alguns desses geniais tributaristas brasileiros: Aliomar Baleeiro²⁶, Rubens Gomes de Sousa²⁷, Amílcar de Araújo Falcão²⁸, Souto Maior Borges²⁹, Alfredo Augusto Becker³⁰, Geraldo Ataliba³¹, Paulo de Barros Carvalho³², Sacha Calmon³³, Misabel Derzi³⁴ dentre outros destacados nomes da justributarística brasileira.

65. Nada obstante as eventuais disceptações doutrinárias, esses termos encontram-se consagrados normativamente, inclusive com reconhecimento constitucional, como se vê nos dispositivos constitucionais relativos aos tributos e às contribuições sociais (CF, arts. 145 a 156; e art. 195, itens).

66. O “fato gerador” dá ensejo à “obrigação tributária” e ao seu conseqüente “crédito tributário”, mas, insista-se, somente com o “lançamento tributário” surge o direito da Fazenda Pública de cobrar o tributo devido.

67. Cuide-se que o parágrafo único do art. 116, CTN, acrescentado pela Lei Complementar n. 104/2001, preceitua que *a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a*

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁷ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1973.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

³¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

³³ CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982.

³⁴ DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.

finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.^{35 36}

68. Esse aludido preceito normativo foi atacado via Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.446, proposta perante o Supremo Tribunal Federal (STF), pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

69. Até o presente momento o Tribunal não se pronunciou sobre a validade jurídica do objurgado dispositivo normativo. Esse julgamento é de vital importância para as administrações tributárias, pois se trata de um mandamento de moralidade jurídica.

70. Com efeito, é postulado universal do direito dos povos civilizados que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza. Em matéria tributária, devem ser draconianas as conseqüências normativas e administrativas para todos que visam fraudar a verdade fiscal.³⁷

71. A citada determinação legal consiste nisso: permitir que a fiscalização tributária não considere atos fraudulentos ou que visem, de modo aparentemente legal, adulterar a legitimidade da tributação.

72. Para uma adequada solução desse problema normativo o STF deverá investigar as circunstâncias fáticas que deram ensejo a esse questionado preceito normativo, bem como perspectivar a finalidade desse mandamento jurídico em sintonia com os dispositivos constitucionais e com os valores protegidos pelo sistema jurídico.^{38 39}

73. Senhoras e senhores, o STF e todos os demais órgãos judiciários brasileiros, sejam singulares, sejam colegiados, devem sempre pautar

³⁵ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

³⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto em la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

³⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.

suas decisões com esteio no ordenamento jurídico e nas práticas normativas válidas e intersubjetivamente aceitáveis.

74. As decisões judiciais em matéria tributária devem ser em absoluta conformidade com o ordenamento jurídico, pois não é dado à autoridade judicial, no exercício de sua competência, desconsiderar os preceitos normativos.⁴⁰

75. A fidelidade aos mandamentos jurídicos extraídos direta ou indiretamente da Constituição, das Leis, dos Tratados e demais provimentos normativos é a principal garantia decorrente do princípio da segurança jurídica.^{41 42 43}

76. Eis a razão de o sistema tributário nacional ser tão extensivo, e, ante esse caráter amiúde analítico, tornar-se tão complexo e problemático, pois além de um feixe de preceitos tributários contidos na Constituição tem-se uma invencível legislação federal, estadual, distrital e municipal regulando o fenômeno tributário.⁴⁴

77. Volto à obrigação e ao crédito tributário. No CTN, art. 119, está disposto que o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

78. A pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária é o sujeito passivo da obrigação. Esse sujeito passivo pode ser o próprio contribuinte ou o responsável tributário (CTN, arts. 121 e 122).

79. No art. 123, CTN, há relevante garantia fiscal, uma vez que preceitua que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda

⁴⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁴² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

⁴³ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária – o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das respectivas obrigações tributárias, salvo exceção legal específica.

80. Ainda no plano da normatização da sujeição passiva, o CTN, arts. 124 a 127, disciplina os institutos da solidariedade, da capacidade e do domicílio tributário, quase sempre em sentido favorável ao cumprimento dos deveres fiscais dos contribuintes ou responsáveis.

81. Cuide-se que no tocante à solidariedade tributária, por exemplo, não há que se falar em benefício de ordem, de modo que o Fisco pode escolher entre os sujeitos passivos os mais adequados para a solvência do crédito.

82. Também não podem ser opostas ao Fisco as eventuais irregularidades ou informalidades ou incapacidades dos sujeitos passivos, como forma de escapar do cumprimento de suas obrigações tributárias.

83. No concernente ao domicílio tributário do sujeito passivo, como garantia ao crédito, a legislação permite à autoridade administrativa que recuse o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo (art. 127, § 2º, CTN).

84. Na Constituição Federal, art. 150, § 7º, foi dado reforço normativo ao instituto da responsabilidade tributária, quando dispôs que *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

85. No CTN, a responsabilidade tributária está regulada no capítulo V, arts. 128 a 138.

86. O tema acerca da validade e da conveniência da técnica fiscal da substituição tributária, corolário da responsabilidade tributária tem sido objeto de vários questionamentos judiciais, inclusive com manifestações do Supremo Tribunal Federal.

87. O STF iniciou o julgamento das ADIs ns. 2.675 e 2.777, em 26.11.2003, havendo até o presente momento 10 votos prolatados, com 5 pela procedência e 5 pela improcedência.

88. Faltava colher o voto do ministro Ayres Britto. Mas em face de sua aposentadoria, teremos de aguardar a posse de novo ministro para que essas ADIs sejam finalmente decididas.

89. Nada obstante, o Tribunal reconheceu a repercussão geral de questões relativas à substituição tributária nos autos dos RREE 596.832, 593.849 e 598.677.

90. Esse tema não é novo para o STF. No julgamento da ADI 1.851 o Tribunal chancelou a técnica segundo a qual o “fato gerador presumido” é válido e que a sua devolução preferencial ocorreria na hipótese de sua não realização.

91. A Corte irá decidir, nos aludidos feitos, se na hipótese de base de cálculo inferior à presumida é lícito ao contribuinte a restituição proporcional.

92. Não vislumbro vedação constitucional a essa possibilidade, cabendo ao legislador fiscal a conveniência desse tipo de medida normativa. O Tribunal deve fazer juízo de “legalidade jurídica”, em vez de juízo de “conveniência política”.

93. Quanto ao instituto em si da substituição tributária, tenha-se que o Tribunal tem mantido a sua chancela a essa técnica fiscal, corolário da responsabilidade tributária, reitera-se: RREE 603.191, 213.396, 194.382 e 266.523.

94. Além da substituição, no citado capítulo relativo à Responsabilidade Tributária, encontram-se preceitos sobre a responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133, CTN), que visam guarnecer os créditos tributários, tornando-o o mais objetivo possível.

95. Tenha-se que a Lei Complementar n. 118/2005 introduziu modificações e excepcionou essa objetividade do crédito tributário para as situações de falência ou de recuperação judicial.
96. Nessa toada de proteção ao crédito tributário, no CTN, arts. 134 e 135, estão enunciados preceitos relativos à responsabilidade de terceiros, com especial ênfase para as hipóteses de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
97. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem sido no sentido de aplicar essa cláusula tributária de modo restritivo, como se viu no julgamento do REsp n. 1.101.728.
98. No STF, nos autos do RE 562.276, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.
99. É de ver, portanto, que para esses tribunais o instituto da responsabilização de terceiros deve ser utilizado com extrema cautela pela administração tributária.
100. Outro tópico que merece atenção consiste na responsabilidade por infração (arts. 136 a 138, CTN).
101. O Código dispõe que, salvo disposição legal em contrário, *a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*. Ou seja, a infração tributária é objetiva.
102. Todavia, o CTN torna a responsabilidade do agente pessoal em algumas situações particulares (art. 137).

103. Cuidar-se que por meio do instituto da “denúncia espontânea” da infração (art. 138, CTN) exclui-se a responsabilidade e as sanções normativas decorrentes do cometimento das infrações.

104. Trilhando os dispositivos contidos no CTN alcançamos o Título III que versa sobre o “crédito tributário”.

105. Preceitua o Código (arts. 139 a 141) que *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

106. Nada obstante, continua o CTN, *as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.*

107. É um aparente paradoxo. Mas, como dito, é só uma aparência, pois o que o CTN dispõe que nada obstante seja o crédito tributário uma decorrência da obrigação tributária com ela não se confunde, tendo a sua autonomia jurídica e o seu próprio regime normativo.⁴⁵

108. Nessa linha, como já aludimos o direito da Fazenda Pública de exigir o cumprimento da obrigação tributária se dá com o lançamento tributário. Sem lançamento não há crédito. E sem crédito não há direito de cobrar.

109. O lançamento, regulado entre os artigos 142 a 150 do CTN, é um dos temas mais relevantes do direito tributário.⁴⁶

110. Segundo o disposto no CTN, há três modalidades de lançamento tributário: o de ofício, o por declaração do contribuinte e o por homologação da Fazenda.

111. No judiciário brasileiro houve grande decepção no tocante ao prazo de repetição de indébito tributário em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, resultando em um entendimento

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 519-529.

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

pacificado na “Tese dos 5 + 5”, como se infere no julgamento do EREsp n. 644.736.

112. Em face dessa jurisprudência, foi editada a Lei Complementar n. 118/2005, que procurou normatizar essa interpretação.

113. Sucede que o STF, nos autos do RE 566.621, decretou a inconstitucionalidade da aplicação retroativa contida no referido art. 4º da mencionada LC 118/2005. Manteve, contudo, incólume o referido art. 3º, de modo que foi superada a “Tese dos 5+5” e o prazo foi reduzido, portanto, de 10 contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

114. Após cuidar do lançamento tributário, o CTN disciplina, entre os artigos 151 a 155, as hipóteses de suspensão do crédito tributário.

115. Segundo o Código, suspendem a exigibilidade do crédito: a) a moratória; b) o depósito do seu montante integral; c) as reclamações e os recursos, nos termos da legislação; d) a concessão de liminar ou de tutela antecipada ou em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial; e e) o parcelamento.

116. O Código continua o tratamento normativo da moratória e do parcelamento. Em relação à moratória, dispõe no parágrafo único do art. 154, que ela não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

117. A rigor, esse tipo de preceito normativo deveria ser desnecessário, pois é postulado universal dos direitos e deveres dos povos civilizados que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza.

118. Mas, em nosso País, infelizmente, se tudo não estiver bem escrito e bem enunciado, mesmos as “obviedades” se tornam excêntricas, e um ato torpe se torna um ato juridicamente válido e admissível.

119. Após tratar das hipóteses de suspensão do crédito tributário, o CTN, nos artigos 156 a 174, normatiza as modalidades de extinção do crédito.

120. Segundo o CTN extinguem o crédito tributário: a) o pagamento; b) a compensação; c) a transação; d) a remissão; e) a prescrição; f) a decadência; g) a conversão do depósito em renda; h) o pagamento antecipado e homologado; i) a decisão administrativa irreformável e judicialmente insindicação; j) a decisão judicial passada em julgado; k) a dação em pagamento em bens imóveis.

121. O pagamento, para a Fazenda Pública, é o melhor instrumento de extinção do crédito tributário. Mas, uma vez que o devedor fiscal se recusa a pagar a sua dívida tributária, da melhor e mais simples se transforma na mais complexa de todas as modalidades de extinção do crédito tributário.

122. O Código regula o dever da Fazenda Pública de repetir (ou devolver) o que foi indevidamente pago aos cofres públicos.

123. Com efeito, nos Estados Democráticos de Direito, que devem se pautar pela “legítima legalidade”, o poder deve se contentar em receber o que lhe seja efetivamente devido, nem a mais nem a menos. Os contribuintes devem pagar o estritamente devido. O que for indevidamente pago deve ser devolvido a quem pagou.

124. Nessa linha, a interpretação a ser dada ao preceito contido no artigo 166 merece cuidadosa atenção. Enuncia o citado dispositivo que *a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

125. O STF editou duas Súmulas tendo esse tema como pano de fundo: a 71, de 13.12.1963, e a 546, de 3.12.1969.

126. Na Súmula 71 está enunciado que “*embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto*”. Na Súmula 546 está enunciado que “*cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo*”.

127. Nada obstante as intenções do legislador, chanceladas pela Suprema Corte, parece-me que o Estado não deve se apropriar indevidamente do que não lhe seja de direito. Assim, entendo que aquele que recolheu tributo indevido tem o direito a sua repetição.

128. Insisto que o Estado Democrático de Direito é o “poder legal e legítimo”. É ilegítimo que o Estado se aproprie de valores indevidos.

129. Dentro dessa “legítima legalidade” o CTN regula os institutos da prescrição e da decadência tributárias.

130. A rigor, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária nasce, em princípio, o dever do sujeito passivo de pagar o tributo. O direito da Fazenda de exigir esse pagamento somente ocorre com a constituição, via lançamento, do crédito tributário.

131. É uma situação aparentemente paradoxal.

132. Se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária implica o dever do sujeito passivo, em princípio, como a outra “face dessa moeda” deveria surgir o direito da Fazenda.

133. Mas, como dissemos, não é essa a sistemática do Código. O direito da Fazenda surge com o crédito. O crédito surge com o lançamento, e não com o fato gerador da obrigação tributária.

134. Pois bem, um dos postulados éticos supremos dos sistemas jurídicos dos povos civilizados consiste na segurança ou na paz.⁴⁷

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

135. O tempo é um fator de estabilização, de segurança e de paz. As situações jurídicas devem ocorrer dentro de determinados marcos temporais.

136. Esse aspecto ético do Direito foi bem capturado pelo ministro Cezar Peluso, nos autos do RE 363.889, que cuidou dos temas coisa julgada e ação de investigação de paternidade, ocasião em que Sua Excelência afirma que *ninguém consegue viver dignamente sem certeza jurídica*.

137. Como viver em um mundo incerto, inseguro, sem paz, é muito perigoso, cuidou o CTN de estabelecer os prazos para que a Fazenda constituísse o seu crédito e, uma vez constituído, pudesse cobrar esse crédito (arts. 173 e 174).

138. Assim, conforme preceitua o Código, o prazo decadencial de constituição do crédito se dá em 5 anos. E o prazo prescricional para a sua cobrança também se expira em 5 anos.

139. Por esse mesmo postulado de segurança jurídica, o contribuinte também prazos para exigir da Fazenda a devolução do indevidamente pago, conforme já aludimos.

140. E, antes de alcançarmos o capítulo específico das garantias e privilégios do crédito tributário, passamos pelo Capítulo V que versa sobre a exclusão do crédito tributário (arts. 175 a 182).

141. Segundo o CTN excluem o crédito tributário a isenção e a anistia.

142. Ainda viceja no fértil solo jurídico brasileiro um forte debate acerca das similitudes e diferenças entre os institutos tributários da isenção e da imunidade.

143. Cuidar-se que esse debate não é só acadêmico, pois há manifestações do STF que a partir dessa distinção entre isenção e imunidade enseja conseqüências normativas distintas, como sucedeu no julgamento do direito de creditamento IPI nas hipóteses de insumos imunes ou isentos ou sujeitos à alíquota zero: RREE 212.484, 357.277, 353.657, 370.682 e 566.819.

144. Pois bem, nada obstante essas distinções normativas, na linha do magistério doutrinário de Sacha Calmon⁴⁸, entendo que a isenção é a exoneração legalmente qualificada, enquanto que a imunidade é a exoneração constitucionalmente qualificada.

145. Ou seja, a diferença entre a imunidade e a isenção encontra-se no veículo normativo. A isenção é veiculada pela lei. A imunidade é veiculada pela Constituição.

146. Em reforço dessa perspectiva colho o disposto no art. 150, § 6º, CF, que preceitua que *qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*

147. É de ver, portanto, que se cuida de uma garantia constitucional ao crédito tributário.

148. Nada obstante, tenha-se que para o contribuinte o que efetivamente importa é se ele deve pagar e quanto ele deve pagar de tributo. Se houver norma exonerando do dever de pagar ou diminuindo o quanto se deve pagar, para o contribuinte pouco importa o veículo normativo ou o nome do instituto exonerativo, se imunidade, não-incidência, isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota, alíquota-zero etc.

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 876.

149. Todos sabemos que essa especial proteção do crédito tributário decorre de alguns hábitos equivocados de política fiscal no Brasil.

150. Não são raras as políticas fiscais que manipulam os tributos com finalidades extrafiscais, com indesejáveis conseqüências, como sucede, por exemplo, com as “guerras fiscais” entre Estados ou entre Municípios.

151. Não se está a infirmar a possibilidade de o Estado usar os tributos com finalidades extrafiscais, pois em algumas situações isso se faz necessário, como ocorre, por exemplo, com a forte oneração de fumíferos ou de bebidas alcoólicas, cuja principal finalidade é pedagógica, visando desestimular o consumo desses produtos nocivos e insidiosos à saúde das pessoas.

152. Mas o que temos acompanhado é uma política tributária voltada, não raras vezes, para atender a outras finalidades, com a utilização de instrumentos fiscais como se fossem instrumentos de incentivo econômico. Esse uso equivocado do direito tributário é nocivo à coletividade.

153. Essas práticas normativas problemáticas normalmente se transformam em questões judiciais.

154. Mas essas questões judiciais problemáticas se tornam dramáticas quando o contribuinte confia na legislação estadual ou municipal e essa legislação é posteriormente declarada inconstitucional, devendo o contribuinte pagar valores que julgava não devidos.⁴⁹

155. Para essas situações excepcionais o sistema jurídico tem o instituto normativo da modulação dos efeitos.

156. A partir do combativo magistério de Rui Barbosa⁵⁰ (o pai fundador do constitucionalismo republicano brasileiro) a doutrina jurídica nacional tem agasalhado o dogma da nulidade da lei declara inconstitucional. Assim, segundo esse entendimento, a lei inconstitucional não pode ter produzido

⁴⁹ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

⁵⁰BARBOSA, Rui. *Atos inconstitucionais*. Campinas: Russell, 2003.

efeitos válidos e a decisão judicial que decreta a sua inconstitucionalidade tem caráter “declaratório” e com efeitos retroativos.

157. Com efeito, já sob a égide da Constituição de 1988, e tendo em perspectiva o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2, restou pacificado no seio da jurisprudência brasileira esse entendimento segundo o qual a lei inconstitucional é nula *ab initio*.

157. Sem embargo da vetustez desse dogma e da respeitabilidade de seus defensores, entendo que a tese kelseniana⁵¹ da anulabilidade da lei inconstitucional, em vista do caráter constitutivo da decisão de reconhecimento da inconstitucionalidade, com efeitos prospectivos, seja mais coerente com vida real.

159. É bem verdade, que em situações excepcionais, o Tribunal admite a possibilidade de afastar esse dogma da nulidade com a concessão de efeitos prospectivos, acolhendo a tese da anulabilidade, com esteio nos artigos 27, Lei 9.868/99; e 11, Lei 9.882/99, que autorizam o Tribunal, por 2/3 dos votos dos ministros da Corte, tendo em vista razões de segurança jurídica e ou de excepcional interesse social.

160. O Tribunal também passou a manipular os efeitos das decisões nos feitos de controle difuso de constitucionalidade, como ocorreu no julgamento do RE 197.917.

161. No recente julgamento do RE 586.453, a Corte decidiu que a exigência para modular os efeitos de decisão em matéria constitucional necessita da aprovação de 2/3 dos membros, nos mesmos moldes do que ocorre com o controle concentrado e abstrato de constitucionalidade.

162. O Tribunal, por uma questão de coerência normativa, aproximou o modelo processual do recurso extraordinário com repercussão geral do modelo processual do controle concentrado de constitucionalidade.

⁵¹KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

163. Mas eis uma situação peculiar do sistema jurídico brasileiro.

164. Nos termos do art. 97 da Constituição Federal, *somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.*

165. Assim, no caso do STF, somente 6 votos podem declarar uma norma inconstitucional. Mas para modular os efeitos da decisão são necessários 8 votos.

166. Ora, o que é mais importante? Declarar a inconstitucionalidade ou modular os efeitos das decisões? À luz da dinâmica jurisprudencial do STF, modular os efeitos é mais importante do que declarar a inconstitucionalidade de uma norma.

167. A rigor, deveria ser o contrário. Para declarar uma norma inconstitucional deveria ser exigido o voto de 8 ministros ou 2/3 dos membros de um Tribunal ou de seu órgão especial, enquanto que a sua modulação poderia ser feita pelo quorum da maioria simples.

168. A modulação dos efeitos de uma decisão judicial não passa de um ato de política judiciária, pautada pela conveniência e oportunidade.

169. Insisto, o grave não é a modulação de efeitos, mas a declaração de inconstitucionalidade.

170. Por que defendo a anulabilidade das leis e a modulação de seus efeitos?

171. Porque no mundo da vida real, entre o início de um processo legislativo e o fim de um processo judicial dista longo prazo. Assim, o dogma deveria ser o caráter constitutivo da sentença de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos. Excepcionalmente os efeitos deveriam ser retroativos.

172. No mundo real, das situações concretas da vida, as leis vigem até decisão judicial ou legislativa em contrário. Assim, enquanto não houver decisão judicial suspendendo a validade e eficácia de uma lei, essa lei deve continuar vigendo e produzindo efeitos jurídicos.

173. Passados vários anos, uma decisão judicial, ainda que seja do STF, declarando a inconstitucionalidade de uma lei não pode desprezar todo o período de vigência normativa dessa lei.

174. Isso provocaria incerteza, insegurança, instabilidade, enfim, provocaria o caos. E o direito é ordem. A razão de ser do sistema jurídico é impor a ordem sobre o caos. De modo que decisão judicial provocadora de caos é uma não-decisão. Direito é Paz com Justiça.

175. Retorno ao crédito tributário.

176. Chegamos nas suas garantias e privilégios (arts. 183 a 193, Capítulo VI, CTN).

177. O Código, coerentemente, preceitua que *as garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.*

178. Portanto, que no plano dos textos legislativos, o crédito tributário goza de especial proteção e todo reforço em favor do fortalecimento do crédito tributário é justificado por sua posição sobranceira.

179. No art. 184, CTN, tem dispositivo de grande proteção ao crédito tributário, na medida em que somente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis estarão fora do alcance da responsabilidade tributária.

180. Isso significa que somente lei federal pode indicar quais bens e rendas estão fora da garantia do crédito tributário. Somente a lei pode indicar o que não será alcançado pela responsabilização tributária.

181. Nada obstante o rol de bens impenhoráveis no art. 649 do Código de Processo Civil, é de se interpretar o art. 184, CTN, em sentido mais robusto, pois a execução do crédito tributário é especial e na dúvida entre a aplicação de uma lei geral ou de uma lei específica, prevalece a específica.

182. A jurisprudência contrária ao crédito tributário é excepcional, como ocorre na hipótese de proteção ao bem de família, nos termos da Lei 8.009/1990, desde que não sejam de tributos ou contribuições decorrentes do próprio imóvel.

183. Todavia, o STF, apreciando questões tributárias envolvendo os Correios, tem decidido que a ECT - Empresa Brasileira de Correios não pode ter os seus bens penhoráveis para o pagamento de suas dívidas, sejam fiscais, trabalhistas ou de qualquer natureza, por força do disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 509/1969, excepcionando a regra disposta no art. 173, § 2º, CF, como se vê nos autos dos RREE 220.906 e 601.392.

183. O STF, no caso da ECT, tem entendido que ela tem, para efeitos de dívidas fiscais e trabalhistas, o mesmo regime jurídico das pessoas jurídicas de direito público, mas no recente julgamento do RE 589.998, que cuidava da eventual estabilidade do servidor público, preconizada no art. 41, CF, o Tribunal entendeu inaplicável aos empregados da ECT.

184. Nos citados *leading cases* que reconheceram esse regime jurídico de direito público da ECT o Tribunal, enfrentando uma penhora dos bens da ECT, decorrente do cumprimento de decisão judicial em execução trabalhista, criou a figura do “precatório informal” e da “interpretação constitucional com base no próprio Supremo”.

185. O “precatório informal” foi o que disse o Ministro Nelson Jobim. Sua Excelência (fl. 479, RE 220.096) disse que a ECT tem recebe um

ofício do TRT e faz um lançamento. Ou seja, sem nenhuma base normativa a ECT paga suas dívidas com espedeque em um “precatório informal”.

186. À míngua dessa base normativa, o Ministro Ilmar Galvão indagou se esse entendimento é firmado no “direito natural”, pois não há respaldo no “direito positivo brasileiro”. O Ministro Moreira Alves rebate dizendo que não é por direito natural, mas com base em interpretação do Supremo Tribunal Federal (fls. 479-483).

187. Mas, indago: a interpretação do STF tem qual base normativa? Não. O parâmetro do Tribunal foi ele mesmo, pois o sistema normativo vigente (art. 100, CF) não autorizava o Tribunal a decidir que a ECT pagasse os seus débitos via precatórios informais.

188. Com a vênia das opiniões divergentes e com todo o respeito e acatamento às decisões do STF, nenhum tribunal pode decidir as causas com base em si próprio. Há de haver um parâmetro normativo válido e vigente, sob pena de cairmos no arbítrio e despotismo judicial.

189. Toda decisão judicial, seja de que grau for, deve estar em conformidade com o ordenamento jurídico, deve estar em sintonia com o Direito e com a Justiça.

190. Juiz ou Tribunal que decide com base em si mesmo, lembra o barão de Munchausen. Como todos sabem, o ilustre personagem narrava uma estória segundo a qual ele e seu cavalo caíram em um lago, estavam afundando, mas o barão teve a ideia de se puxar pelos próprios cabelos, e retirou a si e a seu cavalo apenas com a força de seu braço soerguendo-se, pelas próprias tranças do cabelo, sem nenhum ponto de apoio externo.⁵²

⁵² RASPE, Rudolf Erich. *As aventuras do barão de Munchausen*. Tradução: Ana Goldberger. Ilustrações: Gustave Doré. São Paulo: Iluminuras, 2013, p. 66.

191. Foi o que fez o Tribunal no citado exemplo. Em rigor, todas as vezes que um juiz ou Tribunal decide sem amparo no ordenamento jurídico, ele faz às vezes de barão de Munchausen.⁵³

192. Esse tipo de comportamento judicial, com a devida vênia, enfraquece a confiança no sistema jurídico. E quebra de confiança no Direito é ruim para a credibilidade das instituições.

193. Crédito é credibilidade.

194. O CTN, no art. 185, enuncia que *presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.*

195. Essa presunção é afastada se o sujeito passivo reservar valores suficientes para garantir o pagamento de seus débitos devidamente inscritos (art. 185, parágrafo único).

196. A Lei Complementar n. 118/2005 acrescentou ao CTN o artigo 185-A que dispôs de reforço processual à proteção do crédito ao permitir que mediante ordem judicial sejam postos em indisponibilidade os bens e direitos patrimoniais do devedor, inclusive com o bloqueio eletrônico de ativos financeiros.

197. Essas medidas constritivas são draconianas, mas ou a proteção ao crédito tributário é forte e é para valer, ou não há que se falar em garantia do crédito.

198. Cuide-se que nos termos do art. 204, CTN, a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, podendo, todavia, ser ilidida mediante prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou de terceiro interessado.

⁵³ Marcelo Neves apresenta três categorias de juízes: o Hidra, que só julga com base em princípios; o Hércules (não no sentido dworkiano), que só julga com base em regras; e o lolau, que procura aplicar corretamente os princípios e as regras. NEVES, Marclo. Entre Hidra e Hércules – princípios e regras constitucionais. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

199. No título do visitado Capítulo VI constam os termos “garantias” e “privilégios”, mas o Código, a partir do art. 186 dispõe sobre “preferências”.

200. Segundo o CTN, o crédito tributário prefere a quaisquer outros créditos, exceto os decorrentes da legislação trabalhista ou de acidente de trabalho, bem como na hipótese de falência, em relação aos créditos extraconcursais.

201. A jurisprudência tem admitido que os créditos alimentares tenham preferência sobre os créditos tributários, mas dúvidas pairam em relação aos honorários advocatícios.

202. Inicialmente o STJ entendeu que os créditos de honorários advocatícios seriam alimentares e teriam preferência sobre os créditos tributários (REsp 608.028). Posteriormente e atualmente essa orientação se modificou, e segundo o STJ os créditos tributários preferem aos honorários advocatícios (EResp n. 1.146.066).

203. Nada obstante o entendimento segundo o qual os créditos alimentares preferem aos créditos tributários, entendo que essa preferência decorre em relação àqueles oriundos de sentenças judiciais ou de pensões alimentícias, diretamente envolvidos na controvérsia judicial.

204. Sendo assim, entendo correto o entendimento do STJ no sentido de que os créditos tributários preferem aos honorários advocatícios.

205. Tema que interessa à Federação é concernente ao concurso de preferências disposto no parágrafo único do art. 187 do CTN.

206. Segundo o Código, o crédito da União prefere em relação aos créditos dos Estados e Municípios; os dos Estados preferem aos dos Municípios. O STF tem a Súmula 563, de 15.12.1976: *o concurso de preferência a*

que se refere o art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal.

207. Pessoalmente entendo defensável a tese segundo a qual em face da Constituição de 1988 esse preceito deve ser interpretado de outra maneira (em conformidade com a Constituição de 1988), pois não há hierarquia normativa entre a União, os Estados e os Municípios, uma vez que existente, isso sim, uma repartição constitucional de competências políticas e administrativas.⁵⁴

208. O Código disciplina outras preferências do crédito tributário, como a que determina o pagamento preferencial de créditos vencidos ou vincendos em face de créditos habilitados em inventários ou arrolamentos ou processos de liquidação judicial (arts. 189 e 190).

209. O CTN, no art. 191, preceitua que *a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos*. E no art. 191-A preceitua que *a concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos*.

210. Determina o Código, no art. 192, que *nenhuma sentença de julgamento de partilha ou de adjudicação será proferida sem prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas*.

211. E, como último dispositivo do citado Capítulo VI, tem-se o disposto no art. 193 que preceitua que *salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre*.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 649-650.

212. Esses são os preceitos normativos contidos no CTN sobre as garantias, privilégios e preferências do crédito tributário, sem embargo da existência de outras normas de reforço do crédito.

213. Mas, como enuncia o próprio CTN, essas garantias, privilégios e preferências não se esgotam no específico capítulo nem mesmo no próprio Código.

214. Convém tecer breves considerações Administração Tributária e o poder dever de fiscalização do Estado (arts. 194 a 208).

215. O Tribunal enfrentará, novamente, a questão da quebra do sigilo bancário ou financeiro diretamente pelas autoridades administrativas, nos autos do RE 601.314. Diz-se novamente porque a Corte, nos autos do RE 389.808, decidiu que sem ordem judicial não pode a administração tributária quebrar o sigilo bancário dos contribuintes.

216. Essa decisão, com a devida vênia, foi um duro golpe na fiscalização tributária e poderá ocasionar imensos prejuízos à recuperação do crédito tributário.

217. Entendo que o disposto no art. 145, § 1º, CF, autoriza o acesso direto, pelas administrações tributárias, dos dados financeiros e bancários dos contribuintes, sem necessidade de uma ordem judicial, bastando, tão somente o devido processo administrativo, que já é bastante rigoroso nessas hipóteses de sigilo bancário e sigilo fiscal.

218. Além do citado preceito, o art. 37, inciso XXII, CF, dá suporte normativo a uma integração das administrações fazendárias, visando, insista-se ao fortalecimento do crédito tributário.

219. Sabemos todos que a Constituição Federal é uma Constituição Tributária.

220. Outro tema sensível para as administrações fazendárias consiste na jurisprudência do STF em relação às sanções políticas.

221. Com efeito, o Tribunal tem uma tendência jurisprudencial segundo a qual os eventuais ônus administrativos que venham a constranger o devedor fiscal são sanção política.

222. Essa linha interpretativa da Corte tem de ser vista com bastante cautela, pois o eventual afrouxamento da fiscalização e de ônus administrativos pode ensejar a práticas reiteradas de descumprimento da legislação tributária.

223. Ora, esse hábito reiterado afeta, inclusive, a concorrência e a competitividade entre os agentes econômicos, pois, insista-se, o não cumprimento das obrigações fiscais de alguns criará desequilíbrios com os que cumprem os seus deveres: Súmulas 70, 323 e 547; ADIs 173 e 395, AC 1.657 e RE 413.782.

224. Parece-me que a vedação às sanções políticas tributárias deve ocorrer na hipótese de ato ou procedimento estatal for manifestamente desarrazoado e desproporcional, colocando em risco a atividade empresarial ou econômica lícita do contribuinte.

225. Senhoras e senhores, estou me aproximando do final. Iniciei recordando uma peça de Shakespeare, agora recordarei outra peça shakespeareana, mas da autoria de Ariano Suassuna intitulada o “Auto da Compadecida”⁵⁵, na sua adaptação para o cinema/televisão⁵⁶, que também tem uma “cláusula penal” similar à contida em “O Mercador de Veneza”.

226. Mas nesse caso surpreenderei outra passagem desse clássico da arte brasileira. Cuida-se da ordem do cangaceiro “capitão” Severino de Aracaju para que um “cabra” seu atire no Padre e no Bispo. O jagunço diz que

⁵⁵ SUASSUNA, Ariano. *O Auto da Compadecida*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Agir, 1975.

⁵⁶ ARRAES, Guel; FALCÃO, Adriana; e FALCÃO, João. *O Auto da Compadecida (adaptação da obra de Ariano Suassuna)*. Rio de Janeiro: Rede Globo, 1999.

não gosta de matar padre não, que dá um azar danado, mas que “capitão” mandou, está mandado. E atira matando os sacerdotes católicos.

227. É o que muitas vezes ocorre conosco, procuradores fiscais. Nem sempre gostamos de fazer o que fazemos: cobrar tributos. Mas se a “capitã” Lei mandou está mandado. Não temos alternativa a não ser cobrar os tributos legalmente devidos. De preferência sem ter de cortar uma libra de carne ou uma “tira de couro”. E sem ter de derramar uma gota de sangue.

228. Hora de finalizar, pois estou abusando da generosa paciência das senhoras e dos senhores.

229. Antes, contudo, peço licença para falar a partir do coração.

230. Sou de muito longe. Minhas raízes estão fincadas em Campo Maior – PI, há quase 4.000 km de distância de Porto Alegre.

231. Estou em Brasília - DF, mas sou nordestino.

232. No Planalto Central lancei minhas sementes e com o arado do meu esforço, tenho colhido bons frutos e no Planalto Central estão os tesouros de minha vida, meus pequeninos filhotes Luís Felipe (goianiense) e Carlos Augusto (brasiliense).

233. No plano profissional tenho tido muita satisfação, especialmente no aspecto acadêmico.

234. Quando recebi o convite feito pelo procurador Guilherme Valle Brum, destacado aluno do curso de Mestrado do CEUB, fui colhido por um sentimento de imensa vaidade e um misto de preocupação.

235. Isso porque nesta sagrada terra, que é o Rio Grande do Sul, há muita tradição. E muitos são os respeitáveis nomes do direito brasileiro que vicejaram e vicejam nesse solo rico de produção de grandes juristas.

236. Creio que o Guilherme deve ter se esforçado bastante para convencer os seus pares a me convidarem, pois com tantos outros nomes altamente qualificados, ele foi buscar um pálido professor e procurador da Fazenda.

237. Essa escolha e aceitação de meu nome só revela a generosidade dos eminentes procuradores desse Estado.

238. Somente os idiotas de plantão imaginam que o gaúcho é um separatista. Quem fala isso não conhece a história de lutas e quanto o Rio Grande defendeu as fronteiras nacionais.

239. Todos os demais brasileiros somos devedores dos esforços gaúchos pela unidade nacional. Talvez não haja povo mais brasileiro que o povo gaúcho.

240. Senhoras e senhores, peço licença para tocar em um assunto doloroso para todos.

241. O convite que recebi foi logo após a tragédia de Santa Maria, e, confesso, ainda estava abalado por esse triste acontecimento.

242. Por isso que, antes de encerrar, não poderia deixar de prestar minhas sinceras homenagens à memória das vítimas daquela tragédia.⁵⁷

243. O Rio Grande sofreu, chorou. O restante do Brasil sofreu junto. Mas o povo gaúcho é um peleador intemorato, e, apesar de sua colossal dor, sairá mais unido e mais forte desse lamentável acontecimento.

244. Esse episódio é uma dolorosa página de bronze da história do Brasil. Não devemos nos esquecer daquelas vítimas e não devemos

⁵⁷ Triste episódio de amplo conhecimento público ocorrido na madrugada do dia 27.1.2013, que resultou na morte de 241 pessoas, com outras 123 feridas, em decorrência de um incêndio ocorrido em casa noturna dessa Cidade.

apagar os registros desse episódio. Devemos sempre honrar a memória de todas aquelas pessoas tragicamente falecidas.

245. Que essa triste página da história brasileira sirva de lição para todos nós, pois ninguém, desde as mais altas autoridades da República até o mais humilde dos cidadãos, pode negligenciar os seus deveres e suas obrigações, sejam as jurídicas, sejam as morais ou cívicas.

Muito obrigado pela generosa atenção!

COORDENAÇÃO

PROCURADORIA DE INFORMAÇÃO, DOCUMENTAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO PROFISSIONAL - PIDAP

Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem - DAER/RS
Av. Borges de Medeiros, 1555, 16º andar, Centro, Porto Alegre,
RS
CEP: 90110-150

<http://www.pge.rs.gov.br>

conselho-editorial@pge.rs.gov.br



2237969X